

ЗМІСТ АКТУАЛЬНИЙ КОМЕНТАР

Державний земельний кадастр: реєстраційні новації від Кабміну /І.Журавська/	7
Валютні перевірки банків та фінустанов: зміни від НБУ /І.Журавська/	9

АНАЛІТИКА

Візитівки, подарунки, підзвіт, роумінг, або Як уникнути ПДФО з «повітря»? /І.Губіна/	11
Лист Європейської Бізнес Асоціації від 31.05.2018 р. № 785/2018/21 /щодо деяких питань оподаткування окремих доходів ПДФО та військовим збором/	14
Помилки у податковій накладній: що дає скарга на постачальника? /О.Папиріна/	15
Припинення діяльності ФОП: зняття з обліку в органах ДФС /І.Журавська/	18
Податковий конфлікт у відносинах виділу: підстави виникнення та шляхи вирішення /О.Єфімов/	20
Звіт про суми податкових пільг у експедитора: аналіз адміністративного оскарження /О.Баклан, О.Баклан/	24
ІПК ДФС від 10.07.2018 р. № 3038/6/99-99-15-03-02-15/ІПК /звіт за формою 1-ПП для експедитора/	27
Прокурор у господарському процесі: як не стати жертвою свавілля держави /О.Юдін/	28

ПРИМІТКИ

К позначка, що вказує на наявність коментарю

З запит

ЗАПИТАННЯ ТА ВІДПОВІДІ

Відсутність авансового звіту підзвітного працівника: наслідки	31
Звіт за формою № 1-ПВ: внесення змін	32
Звіт за формою № 10-ПІ: виправлення помилок	33

ТЕМАТИЧНИЙ ОГЛЯД

Неприбуткові організації: огляд роз'яснень ДФС /І.Журавська/	34
--	----

ОФІЦІЙНІ РОЗ'ЯСНЕННЯ

ІПК ДФС від 23.07.2018 р. № 3239/6/99-99-15-03-02-15/ІПК /про податкові наслідки списання зіпсованих товарів/	К	38
ІПК ДФС від 06.08.2018 р. № 3441/6/99-99-15-03-02-15/ІПК /про нарахування ПДВ при списанні зразків тканин/	К	39
ІПК ДФС від 23.08.2018 р. № 3666/6/99-99-15-03-02-15/ІПК /про зарахування передоплати в рахунок оплати поставленого товару/	К	41
ІПК ДФС від 31.08.2018 р. № 3809/Г/99-99-13-01-02-14/ІПК /підприємцям-загальносистемникам: відсотки за кредитом — до витрат/	К	42
ІПК ДФС від 29.08.2018 р. № 3763/С/99-99-13-01-02-14/ІПК /підприємцю на загальній системі: облік витрат на обслуговування РРО/	К	44
ІПК ДФС від 03.08.2018 р. № 3407/М/99-99-14-05-01-14/ІПК /продаж продукції власного виробництва підприємцем-єдиноподатником/	К	45
ІПК ДФС від 15.01.2018 р. № 143/6/99-99-13-02-03-15/ІПК /ПДФО: використання автомобіля працівника у службових цілях/	К	46

ЗВІТ ПРО СУМИ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ У ЕКСПЕДИТОРА: аналіз адміністративного оскарження

Олег БАКЛАН, д.ю.н., професор Київського університету ім. Бориса Грінченка

Ольга БАКЛАН, сертифікований бухгалтер-практик САР

В одному з попередніх номерів⁽¹⁾ ми детально описали умови, за яких чинне законодавство України зобов'язує платників податків подавати Звіт про суми податкових пільг. Зокрема, предметом нашого розгляду були **транзитні операції у експедиторів**, які не надають послуги з міжнародного перевезення, а замовляють їх у перевізника і потім транзитом у тій же сумі передають замовнику. З проведеного аналізу випливає, що у разі, коли пільгова операція є транзитною, відсутня сума несплачених коштів у зв'язку із застосуванням пільгової ставки з ПДВ 0%. І, відповідно, платник податків у цьому випадку не зобов'язаний подавати такий Звіт. Але податківці на практиці мають іншу думку. Тож далі розглянемо конкретну ситуацію із платником податків — експедитором щодо можливості неподання Звіту.

Відповідальність за неподання Звіту

Починаючи з 2017 року до п.46.1 ст.46 ПКУ були внесені суттєві зміни у визначення декларації. Тому зазначений Звіт став декларацією з 1 січня 2017 року. Саме з цієї дати виникла можливість притягнення до відповідальності платників податків за неподання зазначеного Звіту згідно з п.120.1 ст.120 ПКУ. Розмір штрафних санкцій, передбачений цим підпунктом, становить 170 грн., повторне неподання Звіту тягне за собою застосування штрафних санкцій у розмірі 1020 грн.

На перший погляд, розмір штрафів незначний, і кожний суб'єкт господарювання має вибір: сплатити штраф або оскаржити рішення податкової. Але є передчуття, що кількість тих платників податків — експедиторів, яких при-

⁽¹⁾Докладніше див.: Баклан О., Баклан О. Звіт про суми податкових пільг: чи обов'язково для експедитора? // БухгалтеріяUA. — 2018. — № 6. — С.24 (прим. ред.).

⁽²⁾Числові приклади щодо такої ситуації наведено у матеріалі, зазначеному у виводі 1 (прим. ред.).

тягнули до відповідальності за неподання Звіту з відсутніми показниками, досить значна. Деякі платники податків — експедитори у подібних ситуаціях приймають рішення подавати Звіт з нульовими значеннями, аби уникнути питань з боку контролюючого органу.

Для тих, хто все ж таки наважиться оскаржувати дії працівників державної фіскальної служби, опишемо процедуру оскарження на конкретному прикладі.

Суть справи

Конкретний платник податків — експедитор (юридична особа — резидент) не мав числових показників для заповнення зазначеного Звіту або, простіше кажучи, не мав суми несплачених до бюджету коштів через застосування пільгової ставки. Відповідно, він не подавав Звіту про суми податкових пільг у 2017 році⁽²⁾.

У 2018 році платник податку отримав акт камеральної перевірки, в якому було зазначено, що ним порушено пп.49.18.2 ст.49 ПКУ, оскільки не подано Звіт у строки, передбачені ПКУ. У цьому підпункті Кодексу наведено строки подання платниками податків декларацій. Отже, з огляду на норми ПКУ, Звіт прирівняно до декларації.

Акт камеральної перевірки, заперечення та податкове повідомлення-рішення

Висновок щодо необхідності подання Звіту працівники ДФС зробили на підставі даних звітності платника податків та ЄРПН. А саме: операції за пільговою ставкою відображені платником податків у деклараціях з податку на додану вартість у **рядку 3**, відповідні податкові накладні за ставкою 0% зареєстровано в ЄРПН.

Перший крок, який зробив платник податків, — подав **заперечення до акта камеральної перевірки** відповідно до п.86.7 ст.86 ПКУ. Строки подання таких заперечень — 5 робочих днів, що настають за днем отримання акта перевірки. У запереченні платник податків із посиланням на відповідні нормативні документи зазначив

що подавати Звіт у його ситуації не потрібно, оскільки відсутня сума несплачених до бюджету коштів через застосування пільгової ставки. Також було наведено: обсяги операцій за відповідні звітні періоди за ставкою 0%; податкові накладні, виписані перевізником та виписані клієнту експедитором; суми, номери, дати податкових накладних, а також зазначено, що вони відображені у **рядках 3 і 10.3 Декларацій з ПДВ** за відповідні звітні періоди.

Тобто платник податків надав додаткову інформацію, яку працівники ДФС можуть перевірити самостійно, використовуючи свою електронну базу, зокрема ЄРПН та базу звітності. Але, розглянувши заперечення, територіальний орган ДФС залишив висновки за актом камеральної перевірки без змін, не врахувавши фактів, наведених у запереченні. До речі, ані в акті камеральної перевірки, ані у відповіді не було зазначено конкретних обсягів здійснених пільгових операцій.

Особливо незрозумілим був такий аргумент податківців, зазначений у відповіді на заперечення: *«Враховуючи те, що не внесені платниками до державного бюджету суми ПДВ через застосування податкових пільг розраховуються шляхом визначення обсягів операцій з постачання товарів (послуг), оподаткування яких відбулося з урахуванням пільгових режимів, зменшених на обсяг операцій з придбання товарів (послуг), які використані в цих пільгових операціях, незалежно від звітного податкового періоду їх придбання, то в результаті правильного застосування алгоритму розрахунку суми ПДВ, не сплаченої платником до державного бюджету, від'ємне або нульове значення виникати не повинно»*.

Після такого аргументу є лише одне зауваження: в ситуації, коли пільгова операція є транзитною, ані позитивного, ані від'ємного значення виникати не може. Може бути лише нуль.

Як можливо оскаржити податкове повідомлення-рішення

Є два шляхи оскарження ППР:

- ♦ звернутися до суду одразу;
- ♦ пройти процедуру адміністративного оскарження, а в разі незадоволення скарги — звернутися до суду.

Платник податків — експедитор, про якого йдеться, обрав **другий шлях**.

Після надходження до платника податків по-

даткового повідомлення-рішення про застосування штрафу, було вирішено подати **скаргу** та звернутися відповідно до п.56.2 ст.56 ПКУ до контролюючого органу вищого рівня.

Платник податків звернувся зі скаргою до ДФС. Строк подання такої скарги передбачено п.56.3 ст.56 ПКУ — 10 календарних днів з дня отримання податкового повідомлення-рішення платником податків. Одночасно з поданням скарги відповідно до п.56.5 ст.56 ПКУ необхідно письмово повідомити про оскарження рішення регіональний орган ДФС, який прийняв рішення, що й було зроблено.

Крім того, платник податків звернувся за допомогою до **Ради бізнес-омбудсмена**.

Зазначена організація представляє та захищає інтереси бізнесу у державних органах⁽³⁾. Скаргу можливо подати і в електронному вигляді. Отже, якщо скарга відповідає вимогам, які зазначено на сайті, можна звернутися до цієї інституції. Після вивчення матеріалів скарги Рада визначить, чи братиме він скаргу в роботу. За результатами розгляду скарги платника податків-експедитора Рада прийняла рішення долучитись до розгляду скарги та призначила відповідального працівника, який займатиметься цією справою.

Про своє звернення до Ради бізнес-омбудсмена та бажання залучити до розгляду її представників платник податків зазначив у своїй скарзі, яку подав до ДФС. Зі свого боку Рада бізнес-омбудсмена надіслала лист до контролюючого органу з викладенням своєї позиції та зазначенням, що наведені у скарзі факти можуть свідчити про наявні порушення законних інтересів скаржника.

Розглянути скаргу, прийняти вмотивоване рішення та надіслати його платнику податків контролюючий орган повинен протягом 20 календарних днів, що настають за днем отримання скарги (п.56.8 ст.56 ПКУ).

Відповідно до п.56.4 ст.56 ПКУ під час процедури адміністративного оскарження обов'язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених ПКУ, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладається на контролюючий орган. На превеликий жаль, на практиці вказане положення Кодексу не завжди працює. Зазвичай факт не порушення відповідних норм законодавства доводять саме платники податків, а не контролюючий орган!

Не можемо не зазначити ще про одну норму ПКУ, яка в ході процедури адміністративного оскарження була не дотримана, а саме ►

⁽³⁾ На сайті <https://boi.org.ua/> розміщено детальну інформацію щодо порядку надання скарг (прим. авт.).

п.56.15 ст.56 ПКУ. Відповідно до неї скарга, надана із дотриманням строків, визначених п.56.3 ст.56 ПКУ, **зупиняє виконання платником податків грошових зобов'язань** на строк від дня подання такої скарги до контролюючого органу до дня закінчення процедури адміністративного оскарження. Протягом зазначеного строку сума грошового зобов'язання, що оскаржується, вважається неузгодженою.

Але в ході адміністративного оскарження, яке розглядається, у платника податків — експедитора більш як на 10 днів обліковувалася недоїмка за податковим повідомленням-рішенням, що оскаржується. Вона була вказана в Електронному кабінеті платника податків у розділі «Стан розрахунків з бюджетом».

Виникла недоїмка рівно через десять днів після отримання платником податків рішення, хоча ще до закінчення цього 10-денного строку одночасно з поданням скарги до ДФС підприємство відповідно до п.56.5 ст.56 ПКУ письмово повідомило регіональний орган ДФС про оскарження такого податкового повідомлення-рішення.

Недоїмки не стало тільки після того, як за 20 календарних днів після отримання скарги від платника податків регіональний орган ДФС було проінформовано одночасно з платником податків про рішення ДФС.

В рішенні зазначалося, що строк розгляду скарги платника податків продовжено та призначено дату розгляду матеріалів скарги у закритому засіданні. В ньому взяли участь представник ДФС, представники скаржника та Ради бізнес-омбудсмена. На засіданні було вислухано позицію платника податків і повідомлено, що наразі ще немає рішення за цією скаргою, оскільки підняте у скарзі питання має методологічний характер. Відповідно департамент адміністративного оскарження та досудового супроводження ДФС звернувся до Міністерства фінансів України та одного з департаментів ДФС за роз'ясненнями. Після отримання відповіді на зазначені звернення буде прийнято рішення та надіслано платнику податків. Термін розгляду скарги відповідно до п.56.9 ст.59 ПКУ продовжено на максимально можливий строк до 60-ти календарних днів, наступних за днем отримання скарги.

На момент написання даного матеріалу платником податків отримано рішення ДФС з цього питання.

ДФС не задовольнила скаргу платника податків, а рішення регіонального органу ДФС залишено без змін.

У даному конкретному випадку адміністративне оскарження не дало позитивного результату для платника податків. І крапку у цій історії може поставити лише суд. Адже платник податків може звернутися до суду і після проходження процедури адміністративного оскарження, якщо рішення, яке прийняте контролюючим органом, на думку платника податків, не відповідає нормам чинного законодавства України.

Крім процедури адміністративного оскарження, платник податків вирішив звернутися до Міністерства фінансів України із запитом щодо роз'яснення окремих положень нормативних документів, які регулюють порядок подання звітності про суми отриманих податкових пільг, і вказав на проблемні питання та застарілі норми відповідних нормативних документів. Міністерство фінансів у своїй відповіді вказало, що запит направлено до ДФС. Платник податків отримав податкову консультацію із вказаного питання від ДФС. З текстом податкової консультації можна ознайомитися на с.27.

На превеликий жаль, і рішення, і індивідуальна податкова консультація ДФС фактично мають негативні наслідки для платника податків і містять чітку фіскальну позицію. До речі, вказані документи дуже схожі на відповідь, розміщену у ЗІР, на питання щодо подання вказаного Звіту експедитором, про яку йшлося у попередньому матеріалі⁽⁴⁾.

Висновок

На прикладі одного лише звіту, метою якого є накопичення інформації про суми несплачених податків та зборів через застосування податкових пільг, ми показали, як застарілі та недосконалі норми підзаконних нормативних актів призводять до того, що платники податків змушені подавати нульові звіти (з відсутніми показниками), які відповідно до норм ПКУ (п.49.2 ст.49) подавати взагалі не потрібно. А працівники контролюючих органів витрачають час та кошти платників податків на їх обробку, узагальнення інформації та листування з платниками податків щодо деяких питань їх заповнення та притягнення до відповідальності.

Отже, якщо Звіт з 2017 року віднесено до податкових декларацій та за його неподання передбачено штрафні санкції, то, на нашу думку, формальна логіка та здоровий глузд вимагають ініціювання внесення змін до відповідних підзаконних нормативних актів та вмотивованого пояснення своєї позиції контролюючим органом в узагальнюючій податковій консультації.

⁽⁴⁾Див. виноску 1 (прим. ред.).

ДЛЯ ДОВІДКИ

Державна фіскальна служба України

Індивідуальна податкова консультація

від 10.07.2018 р. № 3038/6/99-99-15-03-02-15/ІПК

<...> Узагальнюючою податковою консультацією щодо порядку оподаткування податком на додану вартість транспортно-експедиторської діяльності, затвердженою наказом ДПС України від 06.07.2012 р. № 610 (далі — Наказ № 610), визначено, що базою оподаткування ПДВ у експедитора є вартість наданих транспортно-експедиторських послуг (винагорода експедитора) та вартість послуг з перевезення, за умови, що перевізник є платником ПДВ.

Згідно з Наказом № 610 у випадку залучення експедитором до міжнародного перевезення вантажів перевізників чи інших учасників транспортно-експедиторської діяльності, нульова ставка, визначена підпунктом «а» підпункту 195.1.3 пункту 195.1 статті 195 ПКУ, застосовується саме такими перевізниками чи іншими учасниками транспортно-експедиторської діяльності.

При цьому відповідно до вимог п.189.4 ст.189 ПКУ при отриманні коштів від замовника чи за датою оформлення документів, що підтверджують факт здійснення міжнародного перевезення для замовника, залежно від того, яка з цих подій відбулася раніше, у експедитора виникає податкове зобов'язання з ПДВ на суму перевезення за ставкою 0 відсотків, якщо перевізник є резидентом-платником ПДВ, та на суму наданих такому замовнику експедиторських послуг за ставкою 20 відсотків (якщо замовник послуг зареєстрований на території України як суб'єкт господарювання).

Перевізник — резидент (платник ПДВ) на дату виникнення податкових зобов'язань по міжнародному перевезенню складає податкову накладну з нарахуванням ПДВ за нульовою ставкою та надає її експедитору.

Пунктом 9 розділу III Порядку заповнення і подання податкової звітності з ПДВ від 28.01.2016 р. № 21 <...> визначено, що декларація подається платником за звітний період, в якому виникають об'єкти оподаткування, або у разі наявності показників, які підлягають декларуванню, відповідно до вимог ПКУ.

Операції, що оподатковуються за нульовою ставкою, крім операцій з вивезення товарів за межі митної території України, відображаються в рядку 3 податкової декларації з ПДВ.

Згідно з пунктом 2 Порядку обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1233 (далі — По-

Звіт за формою 1-ПП
для експедитора

рядок № 1233), суб'єкт господарювання, що не сплачує податки та збори у зв'язку з отриманням податкових пільг, **веде облік сум таких пільг та складає звіт за формою згідно з додатком.**

У разі коли суб'єкт господарювання пільгами не користується, звіт не подається (пункт 3 Порядку № 1233).

Пунктом 4 розділу I Порядку визначення сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг за операціями, які здійснюються на митній території України, затвердженого наказом ДПА України від 29.03.2011 р. № 167 <...> (далі — Порядок № 167), визначено, що суми ПДВ, не сплачені платником до державного бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг, розраховуються залежно від особливостей оподаткування.

Відповідно до пункту 8 Порядку № 1233 податкові пільги визначаються за операціями з постачання товарів та/або послуг, що є об'єктами обкладення податком на додану вартість і відповідно до ПКУ та міжнародних договорів України, ратифікованих Верховною Радою України, звільнені від оподаткування або оподатковуються за нульовою ставкою.

Отже, **експедитор-резидент, який придбаває послуги з міжнародного перевезення для замовника із залученням перевізника — резидента — платника ПДВ, повинен подати звіт, в якому розрахунок не внесених до державного бюджету сум ПДВ через застосування нульової ставки здійснюється за алгоритмом, визначеним підпунктом 3 пункту 2 розділу II Порядку № 167, а саме:**

СП = (V пост, нульов. - V прид.) × розмір ставки податку,

де: СП — сума пільг;

V пост, нульов. — обсяги операцій з експорту товарів (супутніх послуг) та/або операцій з постачання товарів (послуг) на митній території України, оподатковуваних за нульовою ставкою, — з розділу I «Податкові зобов'язання» податкової декларації ПДВ;

V прид. — обсяги операцій з придбання товарів (послуг), які використані в операціях з експорту товарів (супутніх послуг) та/або в операціях з постачання товарів (послуг) на митній території України, які оподатковуються за нульовою ставкою.

У разі якщо з початку звітнього року платник податків не користувався пільгами, звіт не подається.

<...>